

**EL NEGOCIO FIDUCIARIO EN EL IMPUESTO  
SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES  
ONEROSAS Y ACTOS JURIDICOS  
DOCUMENTADOS  
(Comentario a la Sentencia del Tribunal  
Supremo, de 22 de marzo de 1995)**

Carlos Lete Achirica  
Universidad de Santiago de Compostela

**Introducción**

La Sentencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, de 22 de marzo de 1995, de la que fue Ponente el Excmo. Sr. Martín Herrero, resolvió el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y por el Banco Bilbao Vizcaya S.A., contra la Sentencia dictada el 11 de mayo de 1993 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso tramitado ante ella.

Los antecedentes de hecho de la Sentencia del Tribunal Supremo son los siguientes: El 21 de mayo de 1979 el Banco Bilbao Vizcaya S.A. concedió a la sociedad mercantil BANSÁ un préstamo de cinco millones de dólares norteamericanos, en garantía de los cuales se otorgaron garantías hipotecarias sobre dos bienes inmuebles y garantías pignoraticias sobre acciones no cotizables. Posteriormente, el banco mencionado y el prestatario firman un documento privado que denominan complementario de la escritura anterior, consistente en una opción de compra sobre 356 puestos de atraque, en virtud del cual la entidad prestataria cede los mencionados puestos de atraque al Banco Bilbao Vizcaya por un importe de 259.960.000 pesetas. En este documento privado se dice textualmente que la cesión llevada a cabo es fiduciaria de la escritura de préstamo, indicándose también que la entidad

prestataria "puede por sí o a través de terceras personas proceder a la enajenación o cesión del uso y disfrute de los indicados puestos de atraque con todos los derechos y obligaciones inherentes a su titularidad". El importe de la venta, será imputado a elección del prestatario a la liberación proporcional o total (cuando el importe fuere suficiente) de las garantías hipotecarias o pignoraticias del préstamo en divisas.

### **Fundamentos de derecho**

**Primero.**- Comienza la sentencia recurrida en casación expresando que la primera de las cuestiones que debe de abordarse es la de la calificación jurídica de los contratos plasmados en los documentos privados de 15 de julio de 1980, uno denominado "complementario del préstamo en divisas y del documento de cesión y opción de compra de puestos de atraque" y otro de "opción de compra de los puestos de atraque", cuyo examen comienza la sentencia recurrida con una exposición de hechos, que no son otros sino los que en la presente sentencia se recogen en el lugar que le es propio: los antecedentes de hecho.

La sentencia recurrida incluye el contrato celebrado entre los negocios fiduciarios ya conocidos en el derecho romano en su doble aspecto de "fiducia cum creditore contracta" y "fiducia cum amico contracta" y que el Tribunal Supremo viene admitiendo no solamente en las Sentencias citadas en la recurrida, sino en las de la Sala Primera de 23 de mayo de 1935, 25 de mayo de 1944, 28 de enero de 1946, 23 de febrero de 1951, 3 de mayo de 1955, 10 de noviembre de 1958, 8 de marzo de 1963, 14 de marzo de 1964, 31 de octubre de 1955, 10 de julio de 1957, 26 de diciembre de 1955, 5 de diciembre de 1959 y 18 de febrero de 1965, las que en unión de las de 19 de mayo de 1982, 8 de marzo de 1988, 7 de marzo de 1990, 30 de enero de 1991 y 6 de julio de 1992, que cita la sentencia recurrida, y de las posteriores a ellas de 5 de julio y 15 de octubre de 1993 constituyen un cuerpo de doctrina constante y reiterada, a efectos de lo que respecto de esta fuente del derecho dispone el artículo 1.6º del Código Civil.

La jurisprudencia mencionada declara que la "fiducia cum creditore contracta", aun cuando no esté regulada específicamente en nuestro

ordenamiento jurídico, puede enmarcarse dentro del amplio criterio de libertad de contratación -artículo 1255 del Código Civil-, como en cierto modo lo ha hecho el artículo 2.3º de la Ley Hipotecaria, razón por la cual, adquirió carta de naturaleza en la práctica jurídica a través de nuestra jurisprudencia a partir de la Sentencia de 23 de mayo de 1935, consistiendo en el negocio en virtud del cual una persona -fiduciante- transmite en plena propiedad un determinado bien o derecho a otra distinta -fiduciario- para garantizarle el pago de una deuda, con la obligación por parte de ésta, de retransmitirlo a su anterior propietario cuando la obligación asegurada se haya cumplido -*pactum fiduciae*,- sin que por lo tanto se trate de un negocio ficticio, aparente o relativamente simulado, sino real, existente y querido por las partes contratantes, que lo elaboran mediante un acto formal, complejo, mixto, integrado por otros dos independientes de finalidad unitaria, uno de naturaleza real, por el que se transmite plenamente el dominio y otro de carácter obligacional que constriñe a la devolución de lo adquirido cuando la obligación crediticia que el primero asegura se haya saldado. Teniendo en cuenta esta reiterada definición, es por lo que la Sentencia de 5 de julio de 1993 reitera que el negocio fiduciario es aquel en virtud del cual el que actúa como fiduciante transmite la plena propiedad de una cosa o derecho a otro que se conceptúa como fiduciario para garantizar el pago de una deuda, con la obligación de transmisión de su anterior propietario cuando la obligación avalada esté debidamente cumplida, con lo que la jurisprudencia se alinea entre aquel sector de la doctrina que ve en el negocio fiduciario el resultado de dos negocios distintos, uno que es un contrato real positivo, consistente en la transmisión del crédito, que se realiza de modo perfecto e irrevocable, y el segundo un contrato obligatorio negativo, que vincula al fiduciario respecto del fiduciante a usar tan sólo en cierta forma el derecho adquirido para restituirlo después al primero o a un tercero. (Teoría del “doble efecto” personal y real, de la fiducia).

Definido, pues, el negocio jurídico “*fiducia cum creditore contrata*” y establecidos sus elementos, es preciso examinar si el celebrado entre el “Banco de Bilbao” y la entidad “... S.A.” reúne los requisitos necesarios para que pueda encuadrarse dentro del negocio jurídico en el que lo encuadró la sentencia recurrida.

**Segundo.-** Antes de otra cosa debe de precisarse que la “cosa” objeto de transmisión son trescientos cincuenta y seis puestos de atraque, que “cede” a favor del Banco de Bilbao por un importe total de 259.960.000 pesetas. Dichos puestos de atraque, se hallan situados en la finca registral número 13183 inscrita en el Registro de la Propiedad de... al Tomo 294 del Archivo Libro 233, fue objeto de una concesión administrativa, según Orden Ministerial de Obras Públicas de 12 de septiembre de 1967 rectificada por otra de 4 de septiembre de 1971, y por la de obra nueva mediante escritura de 22 de julio de 1980.

Por lo tanto, el objeto, que se pretendió transmitir al Banco de Bilbao es una concesión administrativa, bien de naturaleza inmueble, según el artículo 334 número 6 del Código Civil, ya que los puertos están calificados como obras públicas desde que así lo hizo el artículo 1 de la vieja Ley 13 abril 1877, como bien de general uso y aprovechamiento.

El documento privado que se examina dice que lo que las partes han convenido ha sido la “cesión de 356 puestos de atraque...”. Es preciso, por lo tanto, ver si esta “cesión”, realizada en un documento privado produce una verdadera transmisión, ya que lo que está impugnando es la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (cuyo supuesto de hecho es la transmisión onerosa por actos inter vivos de toda clase de bienes que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas). Nos hallamos, por lo tanto, ante una “cesión”, de un bien inmueble, realizada mediante un documento privado, mediante el cual no se produce la “ficta traditio” que contempla el artículo 1462 del Código Civil, que limita la transmisión a la celebración de la compraventa mediante escritura pública, siendo doctrina reiterada de este Tribunal que, a falta de otro medio de prueba, la tradición de los bienes inmuebles no se produce mediante documento privado, sino que además del contrato -título- es necesario el modo -tradición- sin la cual no existe la transmisión, la que al tratarse de bienes inmuebles no se produce por el documento privado.

Por lo tanto, si como ha dicho la jurisprudencia y coincide en ello la doctrina, la “fiducia cum creditore” exige, por definición la transmisión de la plena propiedad de un bien del patrimonio del fiduciante al del fiduciario; si lo que se pretende transmitir es un bien inmueble, y si finalmente, el negocio

jurídico celebrado se plasma en un documento privado, no puede hablarse de transmisión, sino de mera voluntad de transmitir mediante un contrato -título sin transmisión realizada por falta de, "modo". Con estas premisas, es necesario concluir que al no haberse producido la transmisión, no puede hablarse de, "fiducia cum creditore", negocio cuyo elemento esencial es la transmisión de un bien de un patrimonio a otro.

Esta conclusión produce una consecuencia, y ésta es que al haberse girado la liquidación impugnada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, cuyo supuesto de hecho exige una transmisión, al no haberse producido ésta no existe hecho imponible, ni puede, por ello, exigirse el pago de liquidación alguna, por lo que debe ser anulada la girada a cargo del Banco de Bilbao.

**Tercero.-** Lo razonado anteriormente sería ya suficiente para estimar el recurso de casación interpuesto por el Banco de Bilbao-Vizcaya. Pero es que, además de no existir tradición ni por lo tanto transmisión, del propio documento privado de 15 de julio de 1980 se desprende que la "cesión", no es pura simple, sino que está sometida una condición, ya que, como se expresa en la estipulación IV, para que el Banco de Bilbao pudiera ejercitar la garantía existente en la cesión de los puestos de atraque, era preciso que previamente el Banco ejecutara las garantías hipotecarias (constituida sobre tres inmuebles que eran propiedad de las entidades "...", "... y ..." y pignoraticias (1.332 acciones de la "... S.A." y 7.500 acciones de la entidad "... S.A.", y solamente procedería ejecutar la garantía consistente en los 356 puestos de atraque, cuando la ejecución de estas garantías hipotecaria y pignoraticia no fuera suficiente para amortizar el préstamo de los 5.000.000 de dólares -importe principal del préstamo más sus intereses y gastos, ejecución que, además solamente sería en cantidad suficiente para hacer el pacto de la deuda resultante después de la ejecución de las dos garantías preferentes antes mencionadas.

Como se ve, el derecho del acreedor -Banco de Bilbao- no puede ser ejercitado inmediatamente ni dentro de un plazo determinado (lo que originaría una obligación a plazo) sino que está subordinado a un suceso futuro primero, que es la ejecución de unas garantías preferentes (hipotecaria una y pignoraticia la otra) e incierto después, ya que solamente procederá

la ejecución de la garantía sobre los 356 puestos de atraque si con la ejecución de las garantías preferentes (hipotecaria y pignoratícia) no se obtiene dinero suficiente para amortizar el débito contraído. Existe, por lo tanto, una nota de incertidumbre sobre la realización de un suceso futuro, de cuya realización depende precisamente la ejecución del negocio jurídico plasmado en los documentos privados de 15 de julio de 1980, notas ambas que caracterizan las obligaciones condicionales, según el artículo 1113 del Código Civil, y hacen que el derecho del acreedor no pueda ser exigido mientras penda la condición, que, por lo tanto, suspende la adquisición del derecho del acreedor, y, por lo tanto, los efectos de la pretendida transmisión, que puede quedar sin valor alguno, puesto que como se expresa en los propios documentos, la fiducia o venta en garantía se realiza para reforzar las garantías hipotecaria y pignoratícia y la ejecución de éstas puede hacer innecesaria la ejecución sobre los puestos de atraque.

**Cuarto.-** Aún existe otro argumento que desvirtúa la pretendida transmisión, y éste es que, después de celebrados dos contratos privados de 15 de julio de 1980, mediante los que la entidad, "... S.A." procedió a la cesión de 356 puestos de atraque, la entidad "... S.A." procedió a vender un total de 452 puestos de atraque, entre ellos varios de los cedidos al Banco de Bilbao. Ciertamente, en la estipulación, punto VI, apartado B3, se permite la venta de estos puestos de atraque por la entidad cedente, previo conocimiento de ello al Banco de Bilbao, siempre que se deposite determinada cantidad del precio de venta, con objeto de amortizar parte del préstamo en divisas que se especifica en la mencionada estipulación. Pero si bien consta la venta de esos 452 puestos de atraque por parte de la entidad S.A., frente a este argumento alegado por dicha entidad, no ha probado el Banco que se haya depositado esa parte del precio de la venta de los puestos de atraque que según el documento privado era necesario efectuar.

Aún no acaban aquí los argumentos en contra de la no producción de la transmisión: en la estipulación quinta de ese mismo apartado del documento privado, se mencionan una serie de gastos que, pese a la cesión, deben de ser pagados por la entidad cedente, y que son los gastos de conservación, mantenimiento, sostenimiento, entretenimiento y utilización de instalaciones, así como los originados por el personal directivo, técnico, administrativo y resto de empleados; los impuestos, arbitrios, tasas y seguros;

el importe de las obras o reparaciones y la cuota proporcional en las obras de mejora, ampliación o reparación de las instalaciones. La realización de todos estos pagos es impropio de quien ya no es propietario de los puestos de atraque, puesto que afectan no sólo a las propias instalaciones, sino al personal necesario para el normal funcionamiento de éstos. Eso mismo ocurre con los impuestos, arbitrios, tasas y seguros, cuyo pago corresponde no a quien transmitió los bienes gravados o asegurados, sino a quien los adquirió. Ciertamente, la libertad de contratación que permite el artículo 1255 del Código Civil permite establecer tal estipulación, pero ella es una más que unir a las ya examinadas, para concluir que no se produjo una verdadera y propia transmisión de los puestos de atraque, y por lo tanto, no puede hablarse, como hace la sentencia apelada, de una verdadera y propia "fiducia cum creditore contracta", la cual exige una transmisión de un bien desde el patrimonio del fiduciante al del fiduciario, transmisión que en el presente caso esta Sala no estima que se produjo.

La falta de transmisión de un bien o de un derecho, hace que fuera improcedente la liquidación girada, que fue, además, pagada por la entidad recurrente Banco de Bilbao -hoy Banco Bilbao Vizcaya- por lo que procede declarar el derecho que le asiste a esta entidad de que le sea devuelto lo indebidamente pagado por este concepto, reflejado en la liquidación que anula, que es la TU-00031 L, que asciende a la cantidad de 15.472.824 pesetas, más sus intereses legales desde la fecha del ingreso de su importe en las Arcas del Tesoro, al tipo del 9% anual, que es el establecido por la disposición adicional duodécima apartado uno de la Ley 41/ 1994, de 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1995.

**Quinto.-** La inexistencia de transmisión hace que no exista hecho imponible, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por lo que deben de ser anuladas tanto la liquidación girada como las resoluciones que la confirmaron, y revocada la sentencia que confirmó la dictada por el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Madrid. Asimismo, la anulación de la liquidación girada, al no existir acto gravable, hace innecesario el examen del tipo aplicable al negocio jurídico celebrado, y por lo tanto, produce la desestimación del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, ya que mediante dicho recurso lo que se pretendía era la aplicación del tipo del 4%, en sustitución del 2% aplicado por la sentencia recurrida en casación.

**Sexto.-** La desestimación del recurso de casación lleva aparejada la condena en costas del recurrente, según el artículo 102.3º de la Ley de la Jurisdicción, por lo que en el presente caso, deben ser impuestas a la Administración las causadas en su recurso de casación.

## Comentario

La sentencia cuyos fundamentos son objeto de estudio, comienza declarando, a propósito de uno de los actos impugnados, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo mantiene respecto del llamado negocio fiduciario la teoría del *doble efecto*. Según ésta, el negocio fiduciario se concibe como un negocio jurídico complejo integrado por dos negocios de índole y efectos distintos: un contrato real positivo, consistente en la transferencia de la propiedad o del derecho de crédito, que se realiza de un modo perfecto e irrevocable; y un contrato obligatorio negativo, en virtud del cual, el fiduciario asume la obligación de usar tan solo en una cierta forma del derecho adquirido, con el compromiso ulterior de retransmitirlo al transferente o a un tercero (1). En el caso de autos, el contrato fiduciario en virtud del cual se ceden al banco acreedor los puestos de atraque mencionados especifica que “la cesión llevada a cabo en el documento privado es fiduciaria en el sentido de que tiene funciones de garantía respecto del préstamo en divisas...”.

La expresión anterior, relativa a una cesión de puestos de atraque, supone un negocio relativo a bienes inmuebles por cuanto tales puestos fueron objeto de concesión administrativa a favor de su titular y están calificados como obras públicas. De este modo, no hay ninguna duda de que la concesión relativa a los puestos de atraque mencionados es, a todos los efectos jurídicos, un bien inmueble (2).

El problema surge, en mi opinión, al tratar de conjugar la conclusión anterior, a la que también llega el Ponente, con las características esenciales de la teoría del *doble efecto*. Esta exige, como apunté anteriormente, la

---

(1) Vid. LETE DEL RIO, *Derecho de obligaciones*, 2ª ed., vol. II, Madrid, 1995, pp. 122 y 123.

(2) Cfr. art. 334.10º del C.C.

conurrencia de un negocio transmisivo de un derecho de propiedad o de un derecho de crédito. Tal efecto transmisivo, se erige así en un elemento esencial de la interpretación del negocio fiduciario conforme a la teoría del *dobles efecto*. Sin una verdadera transmisión del derecho (real o de crédito), de un modo perfecto e irrevocable faltaría uno de los dos contratos que configuran, a juicio del Tribunal Supremo, el negocio fiduciario.

El hecho de que la entidad deudora, estipule un contrato de cesión de los mencionados puestos de atraque en documento privado, acarrea como consecuencia inmediata la imposibilidad de que se produzca una transmisión del dominio. En efecto, la exigencia general de la concurrencia de título y modo en nuestro ordenamiento para transmitir un derecho real, impide que tal requisito se cumpla en el supuesto comentado, puesto que el documento privado carece de virtualidad traditoria. Razón por la cual, no se comprende que la sentencia recurrida hubiese llegado a la conclusión de que la cesión constituía un negocio fiduciario, puesto que, como acertadamente señala el Ponente de la sentencia comentada, falta en el caso de autos la transmisión perfecta del dominio que exige la concepción clásica del negocio fiduciario (3). Faltando tal transmisión, difícilmente podría hablarse de negocio fiduciario en su modalidad de *fiducia cum creditore*, puesto que no habría existido ninguna transmisión del dominio.

La circunstancia anterior proyecta sus consecuencias en materia tributaria, puesto que la liquidación girada por el ITPAJD en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa, exige la existencia de hecho imponible en el sentido previsto por la Ley. Dado que el contrato de cesión se estipuló en 1980, habrá que estar a la norma vigente en el momento en que se supone tuvo lugar el hecho imponible, es decir, la Ley de 21 junio de 1980, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (4).

---

(3) Para un examen de las diferentes construcciones doctrinales relativas al negocio fiduciario: teoría del *dobles efecto*, teoría de la *causa fiduciae* y, tesis del prof. De Castro, *vid. LETE DEL RIO, Derecho...*, *cit.*, vol. II. pp. 121-124.

(4) Como acertadamente pone de relieve FERREIRO LAPATZA, nuestro Derecho positivo utiliza la palabra devengo para designar el momento en que realizado el hecho imponible, nace la obligación de contribuir (*Curso de Derecho financiero español*, 17ª ed., Madrid, 1995, p. 354). Por tanto, la norma aplicable será la vigente en dicho momento.

El art. 3.1º.A) de la Ley anterior declaraba como transmisión patrimonial sujeta a "las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas" (5). Este supuesto, hecho imponible "típico" por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, hace referencia a contratos traslativos de la clase de compraventas o cesiones onerosas de derechos (6). Desde este punto de vista, no puede decirse que el contrato de cesión de puestos de atraque pactado en documento privado, suponga una transmisión, puesto que siendo el objeto de tal negocio un bien inmueble sería necesaria una escritura pública a los efectos del art. 1462 del C.C. Otra cosa, es que pueda sostenerse que la cesión en cuestión recoge en documento privado "una voluntad de transmitir", supuesto que, sin embargo, impide defender la realización del hecho imponible, puesto que éste se configura como una verdadera transmisión, no como un simple "proyecto de transmitir".

De lo expuesto hasta el momento, puede extraerse una conclusión: el contrato de cesión de puestos de atraque, estipulado en documento privado, no permite su consideración como negocio fiduciario en cuanto no se ha verificado una transmisión del dominio. Como consecuencia, la falta de dicha transmisión impide la realización de un hecho imponible sujeto a gravamen por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, puesto que no ha tenido lugar la salida de un bien o derecho del patrimonio de una persona y la entrada en el de otra. Procede, por tanto, la devolución de la liquidación indebidamente girada a la entidad bancaria acreedora.

Señala el Ponente (fundamento 3º) que la supuesta cesión de puestos de atraque no es un negocio jurídico realizado en forma pura y simple, sino que se trataba de un negocio condicionado a un hecho futuro e incierto (7).

---

(5) El precepto citado coincide literalmente con el contenido del art. 7.1º.A) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (L.I.T.P.A.J.D.), de 24 de septiembre de 1993, que es la norma actualmente vigente en esta materia.

(6) *Vid.*, PEREZ ROYO, en VV.AA., *Curso de Derecho tributario*, 11ª ed., Madrid, 1995, p. 447.

(7) *Cfr.* art. 1113 del C.C. El inciso inicial del art. 57.1º del Reglamento de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958, declaraba que "en los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil". Esta remisión, es proclamada en la actualidad por el inciso inicial del art. 2.2º de la L.I.T.P.A.J.D.

Este hecho, consistía en la insuficiencia de las garantías hipotecaria y pignoraticia contenidas en la escritura pública en la que se estipuló el contrato de préstamo con la entidad bancaria. Así, solamente la insuficiencia de las garantías anteriores para cubrir la amortización del préstamo concedido, permitiría a la entidad acreedora hacer efectiva la “cesión” fiduciaria pactada. De este modo, puede hablarse de un negocio condicionado en el que la condición, hecho futuro, incierto y posible, suspende la eficacia del acto.

Esta circunstancia, ser un negocio condicional, constituye un argumento más en contra de la liquidación girada a la entidad bancaria puesto que en los negocios jurídicos celebrados bajo condición suspensiva “no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en los libros de la Oficina liquidadora, y por nota en el documento, a fin de que se consigne dicha circunstancia en la inscripción de bienes en el Registro de la Propiedad” (8). Como regla general, en las transmisiones patrimoniales sujetas al Impuesto en las que medie una condición suspensiva, se produce el devengo del tributo si bien su exigibilidad tendrá lugar en el momento en que la condición se cumpla. Se trata, justamente, de la situación contraria a las transmisiones patrimoniales sujetas a condición resolutoria. En éstas, “se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución...” (9). Coinciden por tanto, en este segundo supuesto, devengo y exigibilidad “produciendo el cumplimiento de la condición sus efectos por la vía de la devolución del tributo” (10).

No obstante, en el caso de autos, identificado éste como negocio condicional, no puede decirse siquiera que el impuesto se haya devengado, puesto que una cesión de dominio sobre bien inmueble estipulado en documento privado carece de virtualidad traditoria (11). Razón por la cual,

---

(8) Cfr. art. 57.1º del Rgto. de Derechos Reales. En el mismo sentido, cfr. art. 2.2º de la L.I.T.P.A.J.D.

(9) Cfr. art. 57.3º del Rgto. de Derechos reales. En el mismo sentido, cfr. el inciso último del art. 2.2º de la L.I.T.P.A.J.D.

(10) Vid. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 4ª ed., Madrid, 1996, p. 107.

(11) Parece que en el supuesto objeto de la sentencia comentada, la razón que ha impulsado a la documentación en documento privado del supuesto negocio fiduciario ha sido un interés

como puse de relieve anteriormente, no existe hecho imponible sujeto al Impuesto por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, respecto del contrato de cesión de puestos de atraque.

En cambio, la liquidación girada a la sociedad "Canal Trust" por contrato de opción de compra estipulado con la entidad acreedora de Puerto Banús, es decir, con la entidad bancaria, resulta conforme a Derecho puesto que se trata de un supuesto de hecho imponible por el concepto de transmisión patrimonial onerosa. Así, el art. 9.15º del Rgto. de Derechos Reales señalaba que "la constitución o la transmisión del llamado derecho de opción a la compra o arriendo de minas u otros bienes inmuebles, satisfará siempre el impuesto en las mismas condiciones que la transmisión onerosa de dichas clases de bienes, sobre la base de la prima convenida, y a falta de ésta o de ser inferior, sobre el 5 por 100 de los bienes objeto de la opción" (12).

## Conclusión

El hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisión patrimonial onerosa, está constituido por la transmisión de un bien o derecho del patrimonio de una persona física o jurídica al de otra. Por esta razón, la transmisión del dominio se configura como un requisito esencial para la existencia de hecho imponible sujeto a gravamen por este impuesto. Dicha transmisión, puede ser definitiva o temporal pero, en todo caso, será necesario el cumplimiento de los requisitos exigidos en nuestro ordenamiento para que el negocio jurídico tenga virtualidad traditoria. En el caso concreto de la transmisión de bienes inmuebles, es preciso estar a lo dispuesto en el Código Civil en su art. 1462.

---

en reducir los gastos de la operación. Esta operación, consta de un contrato de préstamo garantizado con hipoteca inmobiliaria y con prenda de valores, estipulado en escritura pública; y un contrato de cesión en garantía con finalidad complementaria del anterior. Se ha evitado, por tanto, el posible recurso a la ampliación de la hipoteca inicial, posibilidad que provocaría gastos notariales, registrales y fiscales. Al respecto, *cf.* art. 115 de la L.H. (12) Coincide sustancialmente con el precepto citado el actual art. 50.5º del R.I.T.P.A.J.D.

Respecto a la posibilidad de sujetar a gravamen por este impuesto a los negocios fiduciarios, dado que el criterio reiterado de la jurisprudencia del Tribunal Supremo es el de admitir en tal punto la teoría del *doblo efecto*, será posible tal sujeción siempre que efectivamente se verifique una transmisión del dominio. No existiendo tal transmisión, no podrá hablarse de un negocio fiduciario puesto que la estructura de tal negocio exige una transmisión plena del dominio de un bien o derecho.